

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11618.002073/2004-36
Recurso nº 144.579 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.742 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2010
Matéria IRPF
Recorrente RONALDO DA CUNHA LIMA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000 a 2003

APLICAÇÃO RETROATIVA DAS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 10.174 E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105, AMBAS DE 2001 - SÚMULA Nº 34 DO CARF - PRELIMINAR REJEITADA.

Em seção que se realizou em 08 de dezembro de 2009, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual eu integro e fui voto vencido, aprovou o Enunciado da Súmula nº 35, consolidando a jurisprudência no sentido de que “o artigo 11, § 3º, da Lei n.º 9.311/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.”

Em face das disposições do artigo 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, dispondo que “as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF”, submeto-me ao entendimento da douta maioria e rejeito a preliminar de irretroatividade.

PERIODICIDADE DO IMPOSTO DE RENDA - DECADÊNCIA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRAZO CONTADO DE FORMA MENSAL - INAPLICABILIDADE.

A complexa hipótese do imposto de renda decorrente de rendimentos provenientes da remuneração do trabalho dá-se apenas no final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

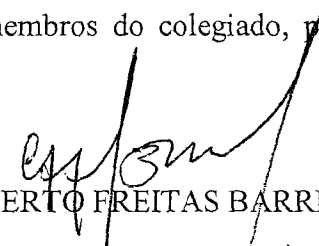
Da interpretação sistêmica dos artigos 8º, 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º, parágrafo único e artigos 4º; 8º e 10º da Lei nº 9.250, de 1995, e do artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, conclui-se que a base de cálculo do imposto de renda é a soma anual dos valores apurados mensalmente. Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se

recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar a base de cálculo constitui-se da soma dos valores recebidos em cada um dos meses do ano-calendário. O que é necessário é que se tenha presente que na apuração da base de cálculo deve, quando for o caso, se efetuar as deduções previstas no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM: 14 MAIO 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior e Elias Sampaio Freire. Declarou-se impedido, em razão da parte, o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Contra o recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 04 e seguintes, com ciência em 23/08/2004 (fl. 04), em razão da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002. As declarações de ajuste anual constam das fls. 36 e seguintes, onde o contribuinte declara o imposto devido nos anos-calendário fiscalizados.

Foi apurado imposto devido de R\$ 177.447,44, acrescido de multa de 75% no valor de R\$ 133.085,56, mais juros de mora de R\$ 83.500,46, totalizando o crédito tributário de R\$ 394.033,46.

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho dos Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento pela irretroatividade da Lei nº 10.147, de 2001. No mérito, negou provimento ao recurso.

Intimado do acórdão, tempestivamente, o contribuinte interpõe recurso especial de fls. 290 e seguintes, repisando a preliminar de irretroatividade lei da Lei nº 10.147, de 2001, alegando, ainda, a decadência em relação aos depósitos bancários realizados nos meses de janeiro a agosto de 1999.

O recurso foi recebido através do despacho de fls. 390/391, onde consta a transcrição das ementas dos acórdãos paradigmas caracterizadoras da divergência. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 393 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Os requisitos de admissibilidade estão identificados no despacho de fls. 390 e seguintes. Assim, conheço do recurso e passo ao exame da matéria.

a) Da irretroatividade da Lei nº 10.142, de 2001.

Em relação à alegação de irretroatividade da lei, tenho que a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material. Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada, é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências, sendo que o artigo 11, § 3º, desta Lei possuía a seguinte redação:

"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."

Transcrito o texto da norma, cabe analisar a quem se destinam as expressões: **"vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."** Tais expressões estariam conferindo algum tipo de direito aos jurisdicionados e, caso afirmativo, qual a natureza deste direito? Antes de responder estas indagações, algumas considerações se fazem necessárias para que se possam compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos no tempo para analisar as disposições da Lei nº 4.595, de 1964, norma esta com status de Lei Complementar, que dispõe sobre a Política e as Instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências, contendo os seguintes preceitos no artigo 38 e respectivo § 7º, a seguir transcritos:

"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados."

.....



§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 7º. A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º. do artigo 38 e a previsão do § 7º, de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação, instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

A propósito deste assunto, e sem nos ater a digressões doutrinárias, a história revela que a humanidade, com seu desenvolvimento, percebeu que era necessário limitar as ações do Estado-soberano como forma de proteção dos indivíduos frente ao Estado. Inicialmente concebido para proteger seus súditos, houve períodos na história em que os indivíduos passaram ter medo das ações ilimitadas do Estado, surgindo a conhecida doutrina dos "freios e contra-pesos", por meio da qual um órgão do Estado-soberano limita e fiscaliza a atuação do outro. Nesta linha, o Judiciário tem sua atuação limitada pelo Poder Legislativo, o Poder Executivo, quando age em desconformidade com a lei, tem seus atos corrigidos pelo Judiciário, sendo que os limites de atuação do Poder Legislativo são fixados por meio do pacto social que institui o Poder Constituinte que aprova norma de hierarquia superior que deve ser observada por todos.

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida de que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: **material ou instrumental?**

Partindo da concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem as partes e os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdição, o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

Chegando a conclusão de que o artigo 38 da Lei nº 4.595, era norma de natureza material, é preciso que se diga que as normas desta natureza só podem ser alteradas por leis de idêntica qualidade, sendo vedado, em qualquer hipótese a aplicação retroativa. Ao se admitir a aplicação retroativa de norma de natureza material voltar-se-ia a tempos primórdios em que os súditos não tinham meios e nem garantias para combater os abusos praticados pelo Estado, visto em determinados períodos ou sociedades como sinônimo de tirania. Nenhuma garantia teria o indivíduo se o Estado, a qualquer momento, viesse elaborar

leis para subtrair direitos ou prerrogativas decorrentes de relações jurídicas concebidas sob a égide de norma anterior.

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei nº 10.174, de 2001, e peço vênia para comparar com para o artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 4.595/64, em sua redação primitiva
"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u> "	<i>"Art. 38. <u>As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u></i> <i>§ 1º. <u>As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u></i>

Inequivocadamente, as expressões acima grifadas possuem a mesma natureza. Conferem aos administrados a garantia de que, salvo por ordem judicial, toda e qualquer movimentação bancária feita na vigência de tais normas, em momento algum será utilizada para quaisquer fins, que não os previstos nas leis vigentes na época em que ocorreram os depósitos bancários.

Sabidamente, as leis existem e produzem efeitos até que norma subsequente, de idêntica hierarquia, as revogue. Entretanto, é preciso que se tenha presente que a lei que vier modificar norma anterior destina-se a regular os atos da vida que se efetivarem a partir de sua vigência. Imaginar que a lei nova, conforme já foi dito, tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.

Além dos fundamentos existentes nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2406, 2397 e 2390, que tramitam no Supremo Tribunal Federal, tenho que toda **a norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material**. Na linha do que coloquei anteriormente, quando o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, garantiu aos correntistas a inviolabilidade do sigilo bancário, salvo mediante determinação judicial, dita norma outorgou aos administrados garantia de natureza material. Idêntico entendimento aplica-se em relação ao § 3º. do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996. Não se pode dizer que os citados dispositivos possuíam natureza instrumental. Tratavam-se de normas de caráter material que limitavam o poder do Estado-soberano frente ao indivíduo. A limitação do poder do Estado-Administração frente ao cidadão é para este uma garantia de natureza material que, se violada, legítima o ofendido a recorrer ao Judiciário, usando-se para tal as normas de natureza instrumental como, por exemplo, o mandado de segurança.

A Lei nº 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao admitirem a utilização de dados bancários a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos, não possuem natureza instrumental porque extinguiram direito de natureza material que conferia aos contribuintes a

segurança que, durante a vigência das normas que resultaram modificadas, salvo por decisão judicial, não seriam utilizados os dados referentes às operações bancárias para exigência de qualquer tributo além da CPMF.

Mais, a Lei nº 10.174, de 2001, ao revogar a proibição contida na Lei nº 9.311 de 1996, criou novo direito para a Administração tributária, qual seja, o direito de investigar a partir dos dados da movimentação financeira. Assim, o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os poderes de fiscalização pré-existent, mas sim trouxe *novo poder de investigação* para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido.

Em que pese meu entendimento, em seção que se realizou em 08 de dezembro de 2009, o pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual eu integro e fui voto vencido, aprovou o Enunciado da Súmula nº 35, com a seguinte redação:

“O art., § 3º, da Lei n.º 9.311/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.”

Em face das disposições do artigo 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, dispondo que “as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF”, submeto-me ao entendimento da douta maioria e rejeito a preliminar de irretroatividade.

II - Da decadência mensal.

Após reflexões acerca do tema, tenho enfrentado a matéria com base nos dispositivos legais e fundamentos que passo a transcrever, grifando aqueles que considero mais importantes à compreensão da matéria.

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (grifei).

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se

como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos artigos 15 a 22 desta Lei.

§ 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do Imposto sobre a Renda, calculado de acordo com o disposto no artigo 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Lei nº 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

....

Art. 8º Na declaração anual (artigo 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o artigo 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no artigo 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o artigo 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no artigo 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir (grifei).

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o artigo 8º.

Lei nº 9.250, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1995.



....

CAPÍTULO II

DA INCIDÊNCIA MENSAL DO IMPOSTO

Art. 3º. O Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os artigos 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

....

***Parágrafo único.** O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.*

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas: (grifei).

I - a soma dos valores referidos no artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990¹;

II - as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

III - a quantia, por dependente, de:

a) R\$ 132,05 (cento e trinta e dois reais e cinco centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

b) R\$ 137,99 (cento e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) R\$ 144,20 (cento e quarenta e quatro reais e vinte centavos), para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

d) R\$ 150,69 (cento e cinquenta reais e sessenta e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

IV - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

V - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

VI - a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência

¹ Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.



privada, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

a) R\$ 1.313,69 (um mil, trezentos e treze reais e sessenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

b) R\$ 1.372,81 (um mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) R\$ 1.434,59 (um mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

d) R\$ 1.499,15 (um mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos), por mês, a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

....

Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental; ao ensino médio, à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos), a partir do ano-calendário de 2010; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) à quantia, por dependente, de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1. R\$ 1.584,60 (um mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);



2. R\$ 1.655,88 (um mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3. R\$ 1.730,40 (um mil, setecentos e trinta reais e quarenta centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

4. R\$ 1.808,28 (um mil, oitocentos e oito reais e vinte e oito centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

.....

"Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

a) R\$ 11.669,72 (onze mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e dois centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

b) R\$ 12.194,86 (doze mil, cento e noventa e quatro reais e oitenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) R\$ 12.743,63 (doze mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e três centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

d) R\$ 13.317,09 (treze mil, trezentos e dezessete reais e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido." (NR) (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

....

Lei nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

.....

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. (grifei)

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Dos dispositivos legais acima transcritos, o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1998, dispõe que:

“o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”.

Os artigos 8º; 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990, fazem referência à declaração anual; pagamentos feitos no ano-base e rendimentos percebidos durante o ano-base, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”.

Os artigos 3º, parágrafo único e art. 4º, da Lei 9.250, de 1995, referem-se aos rendimentos mensais, sendo que os artigos 8º e 10º desta mesma Lei fazem referência aos rendimentos obtidos durante o ano-base.

O artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.”

Assim, diante das normas acima referidas, é preciso investigar se há antinomia entre estas normas ou se elas convivem de forma harmônica, sem que a norma posterior tenha revogado a anterior.

A primeira observação a ser feita decorre das disposições contidas na Lei nº 9.250, de 1995, em que no artigo 3º, parágrafo único e art. 4º fazem referência à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, sendo que no artigo 8º fala em base de cálculo do imposto devido no ano. Em tese, poder-se-ia alegar que, em havendo incidência mensal do imposto de renda, o critério temporal deste seria mensal. Todavia, a permanecer este entendimento, a mesma Lei não poderia fazer referência à base de cálculo anual. Seria ilógico e incompreensível adotar um critério temporal mensal e uma base de cálculo anual. A única interpretação harmônica que se pode extrair da Lei nº 9.250, de 1995 é que a base de cálculo do imposto de renda é a soma anual dos valores apurados mensalmente.

Nesta linha de raciocínio, tenho que o artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira” em nada inovou, pois previsão semelhante já existia no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995, anteriormente analisado.

Em face da aparente contradição entre o artigo 8º da Lei nº 8.134, de 1990, com o artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, valho-me da clássica doutrina de Carlos Maximiliano, na obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, para quem:

“Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incapacidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O



jurisconsulto Paulo ensinara que – as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias, e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos.”

....

“Se a lei nova cria, sobre o mesmo assunto da anterior, um sistema inteiro, completo, diferente, é claro que todo o outro sistema foi eliminado. Por outras palavras: dá-se ab-rogação, quanto a norma posterior se cobre com o conteúdo todo da antiga”. (Maximiliano, Carlos, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª edição, Ed. Forense Rio de Janeiro 1992, pág. 358.).

Tenho que as disposições do artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao fazerem referência que o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado e as disposições dos artigos 8º, 9º e 10 da Lei nº. 8.134, de 1990, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”, convivem harmonicamente, iguais linhas paralelas de trilhos de trem que seguem lado a lado, sem se chocarem, mas cada uma delas cumprindo sua função.

Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar que todos os valores devem ser levados ao ajuste anual. O que é necessário que se tenha presente é que na apuração da base de cálculo mensal deve, quando for o caso, se efetuar as deduções previstas no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

Pelos fundamentos acima expostos, tem-se que o fato gerador, no caso de rendimentos obtidos por pessoa física, não é mensal, mas sim anual e ocorre no último momento do dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

ISSO POSTO, rejeito as preliminares e nego provimento ao recurso especial, para manter a exigência tributária.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator.